

Nr 202.

Utlåtande i anledning av väckta motioner om återbäring till Lifaco Aktiebolag av till statsverket erlagd varuskatt m. m.
(5:e avd.)

I två likalydande motioner, väckta den ena inom första kammaren av herr *Branting m. fl.* (I: 146) och den andra inom andra kammaren av herr *Lindberg m. fl.* (II: 182), med instämmande i motionens syfte av herr *Håstad*, har hemställts, att riksdagen måtte besluta, att till Lifaco AB skall av statsmedel återgäldas *dels* de belopp, som bolaget erlagt till statsverket, omfattande retroaktiv varuskatt, 86 082 kronor 8 öre, med avdrag av det utav statsverket till bolaget restituerade beloppet, 35 000 kronor, ävensom av bolaget erlagda räntor, 3 536 kronor 87 öre, eller sammanlagt 54 618 kronor 95 öre jämte skälig ränta från respektive inbetalningsdagar, *dels* det belopp, 13 000 kronor, som bolaget inbetalat till statsverket i ersättning för kronans rättegångskostnader, samt att till bolaget skall betalas skälig kostnadsersättning, innefattande *dels* det belopp, 13 500 kronor, som domstolarna redan tillerkänt bolaget i rättegångskostnader, *dels* skälig ersättning för övriga omkostnader, som bolaget nödgats ådraga sig för att under en följd av år inför olika myndigheter förfäktat sin rätt.

Beträffande motiveringen för ifrågavarande förslag får utskottet, i den mån ej redogörelse härför lämnas i det följande, hänvisa till motionen II: 182 jämte därvid fogade bilagor.

Enligt 1 § första stycket *förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt*, vilken förordning trätt i kraft den 26 maj samma år, skall för vara, som är upptagen i en vid förordningen fogad förteckning, till staten erläggas varuskatt bl. a. då varan tillverkas yrkesmässigt inom riket för avsalu eller för vidare bearbetning. I förteckningen, vilken är uppställd i anslutning till gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, upptagas bl. a. vissa varor ur statistiska varuförteckningen nr 298—302, nämligen *dels* choklad med tillsats av socker, *dels* ock vissa slag av konfityrer.

Tillverkning av skattepliktig vara står under statens kontroll. Kontrollen över tillverkningen ävensom över skattens behöriga utgörande utövas av kontrollstyrelsen med biträde av särskilda kontrolltjänstemän.

Redovisningen och erläggandet av varuskatten grundas på ett lagstadgat anmälnings- och deklarationsförfarande. Den, som ämnar bedriva yrkes-
1 — *Bihang till riksdagens protokoll 1951. 6 saml. Nr 202.*

mässig tillverkning av skattepliktig vara, skall därom göra skriftlig anmälan till kontrollstyrelsen minst fjorton dagar före tillverkningens påbörjande. Tillverkaren åligger att inom viss tid till kontrollstyrelsen ingiva deklaration angående beskattningsvärdet av de varor, som under den tid deklarationen avser av honom eller för hans räkning levererats till köpare eller tagits i anspråk för vidare bearbetning. Tillverkaren skall samtidigt med deklarationens avlämnande erlagga enligt deklarationen upplupen skatt. Den, som utan föreskriven anmälan bedriver tillverkning av skattepliktig vara, straffas med dagsböter och skall dessutom förpliktas utgiva ej erlagd skatt.

I övergångsbestämmelserna till varuskatteförordningen föreskrevs bl. a., att där i förordningen avsedd tillverkning bedreves vid tiden för förordningens ikraftträdande, förenämnda anmälningsskyldighet skulle fullgöras inom åtta dagar efter ikraftträdandet.

Genom en förordning den 25 maj 1945 angående ändring i varuskatteförordningen infördes i densamma en ny paragraf, betecknad 3 a, enligt vilken Kungl. Maj:t äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt.

Av motiven till varuskatteförordningen framgår, att varuskatten till sin karaktär är en övervärlingsskatt, avsedd att i sista hand drabba konsumenterna. I enlighet härmed avses skatten skola av tillverkaren uttagas hos köparen genom pristillägg å varan.

Vid tiden för varuskatteförordningens ikraftträdande bedrev »Lifaco» *Livsmedels Fabrikations Co. Aktiebolag* i Stockholm tillverkning av bl. a. vissa varor för bakerier och konditorier. Bolaget gjorde icke i förordningen föreskriven anmälan till kontrollstyrelsen.

I skrivelse den 18 oktober 1941 till vederbörande polismyndighet anmälde kontrollstyrelsen, att Lifaco bedreve tillverkning av varor, vilka såsom upptagna i förteckningen till varuskatteförordningen vore underkastade skatteplikt. Anmälan, som gick ut på att vissa å bolagets vägnar handlande personer gjort sig skyldiga till ansvar enligt förordningen, föranledde bolaget att den 4 november 1941 göra driftsanmälan för varuskatt. Bolaget förklarade sig emellertid samtidigt anse, att dess tillverkning icke vore underkastad skatteplikt.

Genom särskilda beslut den 22 november och den 9 december 1941 förklarade därefter kontrollstyrelsen, att varuskatt skulle utgå för vissa av bolaget tillverkade varor, nämligen »Lifacomassa», »Lifaco garneringsbär», »Lifaco garneringspäron», »Lifaco pikerings- och garneringsgelé (grön)», »Lifaco pikerings- och garneringsgelé (choklad)» samt »Lifaco glaseringsgelé».

I enlighet med kontrollstyrelsens nyssnämnda beslut påfördes bolaget varuskatt för samtliga ovannämnda varor med verkan fr. o. m. den 26 maj 1941, vilken dag varuskatteförordningen trädde i kraft. Bolaget erlade i

anledning härav under protest å tiden den 26 maj—den 5 december 1941 belöpande skatt med tillhoppa 86 081 kronor 18 öre. Beloppet inbetalades i olika rater under en period av inemot tre år. Därjämte erlade bolaget såsom avgift jämlikt kungörelsen den 19 juni 1942 med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, ett belopp av 3 536 kronor 87 öre.

Emellertid fullföljde bolaget talan mot kontrollstyrelsens skattepåföringsbeslut hos Kungl. Maj:t i *regeringsrätten*. Bolaget gjorde därvid gällande, att dess tillverkning icke vore att likställa med choklad eller sötsaker utan utgjorde typiska halvfabrikat för bagerinäringen, vars produkter vore skattefria. Det framhölls även, att de skattebelagda varorna icke funnes upptagna i förteckningen till varuskatteförordningen och icke kunde jämföras med där omförmälda artiklar samt att varorna ej heller återfunnes i tulltaxan eller dess varuhandbok under resp. statistiska nummer. Vidare uppgav bolaget, att andra företag tillverkade samma slags varor utan att krävas på skatt. En del tillverkare hade icke avkrävts skatt från dagen för varuskatteförordningens tillkomst utan först från en senare tidpunkt, hette det slutligen. Bolaget stödde sin talan på en omfattande teknisk expertis.

Regeringsrätten fann genom utslag den 30 juni 1942 ej skäl göra ändring i kontrollstyrelsens omförmälda beslut. En av bolaget gjord underdånig ansökan att av nåd befrias från erläggande av varuskatt för varor försålda före den 1 november resp. den 9 december 1941 lämnades samtidigt av Kungl. Maj:t i statsrådet utan åtgärd.

På grund av kontrollstyrelsens förenämnda polisanmälan yrkades här- efter vid Stockholms rådhusrätt ansvar å bolagets företagsledare för överträdelse av varuskatteförordningen. Rådhusrätten ogillade emellertid ansvarsyrkandet, och Svea hovrätt, dit målet fullföljdes, fastställde rådhusrättens avgörande.

Med utgångspunkt från förevarande varuskattetvist framställde ledamoten av riksdagens första kammare, professorn Nils Herlitz den 21 februari 1945 en *interpellation* till chefen för finansdepartementet angående ändring i varuskatteförordningen i syfte att undanröja sådana olägenheter av dess tillämpning, som i interpellationen angivits. Departementschefen förklarade sig i sitt svar den 14 mars 1945 dela interpellantens uppfattning om önskvärdheten av att Kungl. Maj:t finge befogenhet att, då synnerliga skäl därtill föreläge, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt.

Frågan om ändring av varuskatteförordningen förelades därefter riksdagen genom *proposition den 23 mars 1945 (nr 250)*. Departementschefen anförde därvid, att han föranledd av nämnda interpellation i riksdagen beslutat upptaga frågan. Kontrollstyrelsen hade yttrat, att den i princip delade interpellantens mening, varvid också varuskatteförordningen på denna punkt bringades i överensstämmelse med förordningen om allmän omsättningskatt. Efter att ha tillstyrkt införandet av ifrågasatt föränd-

ring av varuskatteförordningen yttrade departementschefen bl. a.: »I övrigt torde det få ankomma på Kungl. Maj:t att från fall till fall bedöma huruvida synnerliga skäl skola anses vara för handen. Jag förutsätter emellertid, att med hänsyn till stadgandets karaktär detsamma erhåller en restriktiv tolkning. Jag förutsätter även att, därest Kungl. Maj:t i visst fall skulle anse återbäring av varuskatt böra medgivas, återbäringen skall kunna begränsas till skälig del av det erlagda skattebeloppet. Den omständigheten, att varuskatt erlagts redan innan den nu ifrågasatta ändringen i varuskatteförordningen trätt i kraft, synes icke i och för sig böra hindra, att en framställning om återbäring av skatten bifalles, därest förutsättningar härför eljest föreligga.»

Bevillningsutskottet fann icke anledning till erinran mot Kungl. Maj:ts förslag och riksdagen biföll förslaget.

Härefter utfärdades den ovan omnämnda *ändringskungörelsen den 25 maj 1945* till varuskatteförordningen, varigenom, såsom nämnts, i förordningen infördes en ny paragraf, betecknad 3 a, enligt vilken Kungl. Maj:t äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt.

Bolaget hemställde härefter hos Kungl. Maj:t om restitution av erlagd varuskatt med 86 081 kronor 18 öre under framhållande bl. a. att bolaget varken av varuskatteförordningens ordalydelse eller dess förarbeten eller av de principer, som legat till grund för förordningens utfärdande, kunnat sluta sig till att ifrågavarande varor vore skattepliktiga.

Med stöd av 3 a § varuskatteförordningen biföll *Kungl. Maj:t* den 15 juni 1945 bolagets framställning så till vida, att bolaget berättigades återfå 35 000 kronor.

Bolaget instämde härefter den 15 oktober 1945 kronan till Stockholms rådhusrätt med yrkande om förpliktande för kronan att till bolaget utgiva detsamma retroaktivt påford skatt jämte avgift, tillhoppa 89 618 kronor 95 öre, ävensom ränta å detta belopp, dock med rätt för kronan att avräkna de 35 000 kronor, som restituerats. Bolaget anförde som grund för sin talan bl. a., att de varor, vilka belagts med varuskatt, icke vore hänförliga under den vid varuskatteförordningen fogade förteckningen, i följd varav kontrollstyrelsens beslut att fordra varuskatt för omnämnda varor saknade stöd av lag. Därtill komme att styrelsen i allt fall saknat rätt att uttaga varuskatt retroaktivt från beslutens meddelande. Det vore nämligen lagstridigt att ålägga varuskatteplikt beträffande varor, som försålts, innan tillverkaren haft eller bort ha kännedom om att varorna vore skattepliktiga.

Rådhusrätten fann, efter att ha förklarat sig behörig att upptaga bolagets talan, att bolagets ifrågakomna produkter icke vore hänförliga till varor, som avsåges i varuskatteförordningen, och att varuskatt förty rätteligen icke bort erläggas för desamma, i följd varav kronan förpliktades till bolaget ut-

giva 54 618 kronor 95 öre jämte ränta. Kronan ålades tillika betala bolagets rättegångskostnader med 13 500 kronor.

Hovrätten, till vilken kronan fullföljde talan, fann på anförda skäl, att »Lifacomassa», »Lifaco pikerings- och garneringsgeléer» samt »Lifaco glaseringsgelé» ej vore skattepliktiga varor. Vad beträffar »Lifaco garneringsbär och garneringspäron» fann hovrätten, att det genom kontrollstyrelsens av regeringsrätten fastställda beslut måste anses avgjort, att dessa varor vore skattepliktiga konfityrer. Skatten i fråga vore emellertid en konsumtionsskatt, som skulle erläggas av tillverkaren och vore avsedd att kunna uttagas av köparen genom ett mot skatten svarande tillägg till priset, och det ålåde tillverkaren att, sedan försäljning skett, icke blott avgiva deklaration angående beskattningsvärdet å de försålda varorna utan även att samtidigt därmed erlægga enligt deklarationen upplupen skatt. Men enär tillverkaren icke ägde göra tillägg till varupriset, med mindre skattskyldighet för varan föreläge, och det i det förevarande fallet med hänsyn till gällande föreskrifters och anvisningars ofullständighet ej kunnat av bolaget avgöras, att ifrågavarande garneringsbär och garneringspäron varit skattepliktig konfityr, samt möjlighet ej heller stått bolaget till buds att före tillverkningen, deklarationen och skattens erläggande av kontrollstyrelsen eller annan myndighet erhålla giltigt besked därutinnan, kunde det av regeringsrätten i saken träffade avgörandet icke vinna tillämpning förrän från den dag beslutet meddelats. På grund härav fastställde hovrätten rådhusrättens domslut.

Kronan sökte revision.

Högsta domstolen fann, att talan om återbekommande av skatt och avgift, varom i målet vore fråga, icke kunde upptagas av allmän domstol, i följd varav underdomstolarnas domar undanröjdes. Bolaget ålades tillika att ersätta kronans rättegångskostnader vid rådhusrätten med 13 000 kronor.

I en den 11 augusti 1950 dagtecknad underdånig skrivelse hemställde bolaget, att Kungl. Maj:t måtte besluta om efterskänkande av bolagets ersättningsskyldighet för kronans rättegångskostnader vid rådhusrätten.

I ytterligare framställning till Kungl. Maj:t den 18 augusti 1950 anhöll bolaget, att Kungl. Maj:t måtte medgiva restitution av återstoden, 54 618 kronor 95 öre, av bolaget retroaktivt påförd skatt, varjämte bolaget hemställde om ränta å detta belopp samt om ersättning för bolagets kostnader i anledning av de olika förfarandena inför myndigheter och domstolar med tillhopa 79 000 kronor.

Genom beslut den 29 september 1950 fann Kungl. Maj:t ej skäl bifalla bolagets berörda framställningar.

Över de nu föreliggande motionerna har, efter därom i vederbörlig ordning gjord framställning, *kontrollstyrelsen* avgivit yttrande, vilket fogas vid detta utlåtande (*Bilaga*).

Utskottet. Såsom av den lämnade redogörelsen framgår, ha de mellan Lifaco Aktiebolag och kronan uppkomna tvistigheterna haft sin upprinnelse däri, att bolaget vid varuskatteförordningens tillkomst medvetet underlåtit att göra i förordningen föreskriven anmälan till kontrollstyrelsen om bolagets tillverkning. Bolaget hade härvid utgått från att dess varor icke vore underkastade skatteplikt. Denna uppfattning har emellertid underkänts av kontrollstyrelsen och, i sista hand, i besvärsväg av regeringsrätten, som fastslagit att skatteplikt för tillverkningen förelegat. Att, efter det bolaget sedermera instämt kronan till allmän domstol med yrkande om återfående av bolaget påfordrad varuskatt, underinstanserna bifallit bolagets talan finner utskottet i nu förevarande sammanhang sakna betydelse, eftersom numera högsta domstolen förklarar varuskattetvister över huvud taget icke vara av beskaffenhet att kunna upptagas av allmän domstol och fördenskull undanröjt underinstansernas domar.

Oaktat bolaget sålunda befunnits pliktigt utgöra varuskatt från förordningens tillblivelse har, såsom ovan nämnts, Kungl. Maj:t, med stöd av det Kungl. Maj:t år 1945 givna bemyndigandet till skälighetsprövning, funnit gott bevilja bolaget restitution för viss del av det omtvistade skattebeloppet å omkring 90 000 kronor. Att härvid skatteåterbäringen begränsats till 35 000 kronor finner utskottet såväl mot bakgrunden av statsmakternas i samband med 1945 års ändring av varuskatteförordningen gjorda uttalanden som med hänsyn till andra på frågans bedömande inverkan omständigheter på intet sätt anmärkningsvärt. Den prövning, som utskottet på grundval av ett omfattningsrikt utredningsmaterial ägnat den föreliggande frågan, har tvärtom ingivit utskottet den övertygelsen, att bolaget genom nämnda restitutionsbeslut får anses ha blivit i skäligen utsträckning kompenserat för den ekonomiska förlust, bolaget lidit genom att i efterhand ha kunnat bereda sig täckning från sina kunder endast för en del — omkring 13 000 kronor netto — av den å tiden intill kontrollstyrelsens skattepåföringsbeslut belöpande varuskatten.

Av det anförda följer, att utskottet icke kan biträda de i motionerna väckta yrkandena.

Utskottet hemställer förty,

att motionerna I: 146 och II: 182 icke må av riksdagen bifallas.

Stockholm den 27 november 1951.

På statsutskottets vägnar:

MARTIN SKOGLUND.

Vid förestående ärendes slutbehandling inom utskottet hava närvarit

från f ö r s t a kammaren: herrar Gustaf Karlsson, Gränebo, Iwar Andersson, Mannerskantz, Leander, Heiding, Gillström, fröken Andersson, herrar Eric Ericson, Näsström, Erik Gustaf Andersson, Axel Andersson, Edvin Thun och Söderquist; samt

från a n d r a kammaren: herrar Skoglund i Doverstorp, Ward, Malmborg i Skövde, Boman i Kieryd, Mårtensson i Uddevalla, Lindholm, Ståhl, Staxäng, Åkerström, Pettersson i Dahl, Petterson i Degerfors, Andersson i Munkaljungby, Gustafsson i Stockholm och Larsson i Stockholm.

RESERVATIONER.

1) Av herr *Mannerskantz*, fröken *Andersson*, herrar *Axel Andersson*, *Söderquist*, *Skoglund* i Doverstorp, *Malmborg* i Skövde, *Boman* i Kieryd, *Ståhl*, *Staxäng* och *Larsson* i Stockholm, vilka ansett, att utskottets yttrande och hemställan bort hava följande lydelse:

»Enligt utskottets mening utgör vad i förevarande ärende förekommit från flera utgångspunkter anledning för riksdagen att till allvarlig omprövning upptaga frågan om vidtagande av åtgärder i syfte att — utöver Lifaco Aktiebolag tidigare medgiven skatterestitution — bevilja bolaget ytterligare skatteåterbäring liksom även, i viss utsträckning, gottgörelse varom i de föreliggande motionerna i övrigt närmare förmåles. Detta sitt ställningstagande grundar utskottet icke blott på de uppgifter, som innehållas i motionerna jämte därvid fogade bilagor, utan jämväl på det synnerligen omfattande utredningsmaterial, som därutöver blivit under ärendets behandling för utskottet tillgängligt.

Såvitt utskottet kan finna, är det för den föreliggande frågans bedömande av vikt att fasthålla bl. a. dels att under förarbetena till varuskatteförordningen osäkerhet yppades rörande den till författningen hörande varuförteckningens rätta tolkning, dels ock att den uppfattning, som bolaget företrätt i frågan, huruvida dess tillverkning varit underkastad skatteplikt eller icke, vunnit gehör i två domstolsinstanser, nämligen Stockholms rådhusrätt och Svea hovrätt. I förstnämnda hänseende vill utskottet särskilt erinra om de betänkligheter, som i samband med remissbehandlingen av förslaget till varuskatteförordning framfördes från kommerskollegiets sida rörande bl. a. svårigheterna att bestämma de skattepliktiga varorna och, för tillverkarens vidkommande, att erhålla säkra upplysningar rörande viss varas skatteplikt. Att de av kollegiet uttalade farhågorna besannats har utvecklingen visat. Gentemot de av Stockholms rådhusrätt och Svea hovrätt träffade avgörandena kan visserligen invändas, att högsta domstolen numera fastslagit, att varuskattetvister över huvud taget icke tillhöra allmän domstols prövning, vadan alltså i förevarande fall regeringsrättens dom-

slut utgör det slutliga svaret på frågan om skatteplikt för Lifacos varor förelegat eller icke. Den sakprövning, som rådhusrätt och hovrätt ägnat frågan, synes utskottet ändock alltjämt äga sitt intresse, när nu restitutionsfrågan och vad därmed äger samband motionsvägen dragits under riksdagens prövning. Med det sagda har utskottet velat understryka, att skäl syntes utskottet tala för en välvillig behandling av de i motionerna framförda förslagen.

Vad först angår restitutionsfrågan, finner sig utskottet böra i princip biträda vad motionärerna härutinnan föreslagit. I enlighet härmed tillstyrker utskottet, att bolaget berättigas att av statsmedel återfå dels ett belopp av 86 082 kronor 8 öre, motsvarande å tiden intill kontrollstyrelsens skattepåföringsbeslut i november och december 1941 belöpande, av bolaget erlagd varuskatt, dock med avdrag av det år 1945 till bolaget återburna skattebeloppet 35 000 kronor, dels ock av bolaget utgivna räntor, 3 536 kronor 87 öre, eller således sammanlagt 54 618 kronor 95 öre. Med hänsyn till att bolaget, enligt vad utskottet inhämtat, genom frivilliga inbetalningar från bolagets kunder berett sig täckning för varuskatten med i runt tal 17 000 kronor, varav dock bolaget efter restitutionsåtgärden år 1945 till sina kunder återbetalat 25 procent, bör förenämnda belopp, 54 618 kronor 95 öre, ytterligare minskas med förslagsvis 13 000 kronor. Återstoden, 41 618 kronor 95 öre, skulle alltså utgöra det belopp, som bolaget skulle berättigas återfå utöver den år 1945 beviljade restitutionen. Tillräckliga skäl att, såsom i motionerna yrkats, härutöver tillerkänna bolaget »skälig ränta från respektive inbetalningsdagar» synes utskottet icke föreligga.

Av handlingarna i ärendet framgår, att bolaget fått vidkännas avsevärda kostnader i samband med sina ansträngningar att nå en för bolaget gynnsam utgång av varuskattetvisten. Dessa omkostnader ha av bolaget uppgivits till sammanlagt 101 930 kronor 45 öre, därav i rättegångskostnader och arvoden 53 275 kronor 85 öre, i löner 29 382 kronor 71 öre, i »övriga omkostnader» 6 271 kronor 89 öre samt i till statsverket inbetalad ersättning för kronans rättegångskostnader 13 000 kronor. I motionerna föreslås nu, att till bolaget måtte av statsmedel utbetalas dels sistnämnda belopp, 13 000 kronor, dels ett belopp av 13 500 kronor, motsvarande bolaget i rådhusrätten tillerkända rättegångskostnader, dels ock skälig ersättning för övriga omkostnader, som bolaget nödgats ådraga sig för att under en följd av år inför olika myndigheter förfäkta sina anspråk.

I betraktande av de avsevärda ekonomiska uppoffringar, bolaget sålunda vidkänts för att tillvarataga sina intressen, kunde det i och för sig synas billigt att hålla bolaget skadeslöst för åtminstone någon del av kostnaderna i fråga. Att härvid av statsmedel skulle till bolaget utgivas gottgörelse för sådana omkostnader som arvoden och löner m. m. finner sig utskottet likväl icke kunna förorda; ej heller finner utskottet tillräcklig anledning tillstyrka, att bolaget beredes ersättning med belopp motsvarande för-

berörda bolaget i rådhusrätten tillerkända rättegångskostnader, 13 500 kronor. Däremot anser utskottet billigheten bjuda, att bolaget erhåller gottgörelse för vad bolaget inbetalat till statsverket i ersättning för kronans rättegångskostnader, 13 000 kronor.

Den sammanlagda gottgörelse av statsmedel, som vid bifall till vad utskottet ovan föreslagit skulle tillkomma Lifaco Aktiebolag, utgör således (41 618: 95 + 13 000 =) 54 618 kronor 95 öre.

Aberopande det anförda hemställer utskottet,

att riksdagen må, i anledning av motionerna I: 146 och II: 182,

a) besluta, att till Lifaco Livsmedels Fabrikations Co. Aktiebolag skall av erlagd varuskatt återbäras ett belopp av 41 618 kronor 95 öre;

b) bemyndiga Kungl. Maj:t att från det för budgetåret 1951/52 anvisade förslagsanslaget till oförutsedda utgifter till bolaget utbetala 13 000 kronor.»

2) av herr *Iwar Anderson*.

Till Riksdagens Statsutskott.

Genom remiss den 24 oktober 1951 har Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet anmodat kontrollstyrelsen att avgiva och skyndsamt till Riksdagens statsutskott inkomma med yttrande över inom Riksdagen väckta likalydande motioner I: 146 och II: 182 om återbäring till Lifaco aktiebolag av till statsverket erlagd varuskatt m. m.

I anledning härav får kontrollstyrelsen avgiva följande yttrande.

Enligt förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt skall den som inom riket för avsalu tillverkar varor, som avses i en till förordningen fogad förteckning, erlägga varuskatt till staten. I fråga om nu avsedda varor utövas kontrollen över skattens behöriga utgörande av kontrollstyrelsen. Skatten utgår med viss procent av värdet av verkställda leveranser till köpare. Dessa leveranser redovisas i allmänhet kvartalsvis eller månadsvis i deklaration till kontrollstyrelsen. Skattebeloppen inbetalas till kontrollstyrelsen samtidigt med deklarationens avgivande.

Rörande händelseförloppet i den av motionärerna behandlade processen mellan Kungl. Maj:t och Kronan å ena sidan och Lifaco Livsmedels Fabrikations Co. aktiebolag å andra sidan må lämnas följande redogörelse, som med hänsyn till processmaterialets omfång nödvändigtvis måste bli i hög grad summarisk.

Hösten 1941 fann kontrollstyrelsen, att Lifaco tillverkade och saluförde vissa varor, som enligt kontrollstyrelsens mening voro skattepliktiga enligt varuskatteförordningen. Det var framför allt fråga om ett slags chokladglasyrmasa samt geléer och konstgjorda garneringsfrukter och garneringsbär, som användas inom konditoribranschen. Bolaget hade vid denna tidpunkt icke anmält sin tillverkning till kontrollstyrelsen och icke heller erlagt varuskatt härför. I stället förmenade bolaget, att varorna voro skattefria. Kontrollstyrelsens uppfattning angående skatteplikten delades emellertid av generaltullstyrelsen, som är skattemyndighet i fråga om varor, som införas till riket. Generaltullstyrelsen är också den myndighet, som är sakkunnig i fråga om tillämpningen av tulltaxan, vilkens varuindelning på visst sätt utnyttjats för att angiva vilka varor, som äro skattepliktiga. Genom två särskilda beslut förklarade kontrollstyrelsen därför, att skatt skulle utgå för varorna i fråga, och i samband därmed påfördes Lifaco vissa skattebelopp för redan verkställda leveranser. Lifaco besvärade sig över kontrollstyrelsens beslut, men genom utslag av Kungl. Maj:t i Regeringsrätten sommaren 1942 fastställdes i högsta instans, att varorna voro skattepliktiga. I en särskild ansökning till Konungen hade Lifaco hemställt att i händelse av avslag å besvären av nåd bliva befriat från utgivande av det skattebelopp, som kontrollstyrelsen påfört bolaget för försäljning av skattepliktiga varor för tiden från och med 26 maj 1941, då varuskatteförordningen trädde i kraft, fram till 31 oktober samma år, från vilken dag bolaget med

viss reservation betalat varuskatten. Denna ansökning fann Kungl. Maj:t sig ej kunna bifalla. Genom en lagändring, som 1945 genomfördes med föranledande av Lifacofallet, erhöll Kungl. Maj:t emellertid möjlighet att medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt, om synnerliga skäl föreligga därtill. På förnyad framställning av Lifaco, i vilken bolaget hemställde om återbekommande av varuskatt och avgifter, fann Kungl. Maj:t gott i så måtto bifalla framställningen, att Lifaco berättigades att återfå inemot hälften av beloppet. Bolaget lät sig emellertid icke åtnöjas härmed.

Sålunda uttog Lifaco hösten 1945 vid Stockholms rådhusrätt stämning å Kungl. Maj:t och Kronan med yrkande att Kronan måtte förpliktas att genast utgiva icke blott det belopp, som bolaget förgäves sökt återfå hos Kungl. Maj:t, utan även bl. a. dels ett belopp, motsvarande efter den 1 november 1941 erlagd varuskatt för varor, som enligt bolagets uppfattning icke voro skattepliktiga, och dels ersättning för eljest åsamkad skada.

Kronans ombud i målet bestred, att rådhusrätten vore behörig att upptaga bolagets talan till prövning i vad denna avsåg restitution av erlagda skattebelopp. Rådhusrätten utlät sig i anledning härav i särskilt beslut sålunda: »Som den av bolaget i målet instämnda talan avser frågan, huruvida skattskyldighet enligt kungl. förordningen den 25 maj 1941 om varuskatt rätteligen kan anses föreligga beträffande i målet ifrågavarande varor, samt berörda fråga måste anses vara av beskaffenhet att tillhöra domstols prövning, varder den av Kronan mot Rådhusrättens behörighet framställda invändningen av Rådhusrätten ogillad.» Hovrätten fann i anledning av besvär, som Kungl. Maj:t och Kronan anförde över rådhusrättens beslut, ej skäl göra ändring. Enligt rättegångsbalken i dess äldre lydelse kunde besvär i forumfrågan icke föras över hovrättens beslut, varför behörighetsfrågan icke på detta stadium kunde föras under Högsta Domstolens prövning.

Målet upptogs härefter till prövning i sak vid Rådhusrätten. Sedan Lifaco på visst sätt begränsat sin talan, förklarade rådhusrätten genom dom den 22 april 1947, att varuskatt rätteligen icke bort erläggas för i målet omhandlade varor, samt förpliktade Kungl. Maj:t och Kronan att till Lifaco genast utgiva det begärda beloppet jämte ränta samt rättegångskostnader. Svea Hovrätt, där båda parterna sökte ändring, fann i utslag den 24 februari 1948, att chokladglasyrinassan samt geléerna icke voro beskattningsbara konfityrer.¹ Garneringsfrukterna och garneringsbären fann hovrätten visserligen vara skattepliktiga konfityrer men, såsom hovrättens dom lyder, »enär tillverkaren icke äger göra tillägg till varupriset, med mindre skattskyldighet för varan föreligger, och det i förevarande fall med hänsyn till gällande föreskrifters och anvisningars ofullständighet ej kunnat av bolaget avgöras, att ifrågavarande garneringsbär och garneringspäron varit skattepliktig konfityr, samt möjlighet ej heller stått bolaget till buds att före tillverkningen, deklarationens och skattens erläggande, av Kontrollstyrelsen eller annan myndighet erhålla giltigt besked därutinnan, kan det av Regeringsrätten i saken träffade avgörandet icke vinna tillämpning förr än från den dag beslutet meddelats». På de anförda skälen fastställde hovrätten det slut, rådhusrättens dom innehållit i huvudsaken. (Två av hovrättens ledamöter ansågo, att allmän domstol ej var behörig pröva frågan om skattskyldig-

¹ En stor del av processen har för övrigt rört sig just kring begreppet konfityr, där det från Kronans sida åberöps, att konfityr är en tullteknisk benämning på allehanda sockerhaltiga varor, såsom bakelser, sötsaker samt bär- och fruktgeléer, och att konfityr sålunda ej får sammanblandas med det allmänna språkbrukets ord konfekt eller konfektyr.

heten, men kommo med särskild motivering till samma slut som hovrättens övriga ledamöter.)

Högsta Domstolen har i sin enhälliga dom (på hemställan av nedre justitierevisionen, som likaledes var enhällig), uttalat, att det tillkommer kontrollstyrelsen och, vid besvär över dess beslut, Regeringsrätten att pröva och avgöra, huruvida och i vad mån för vara, tillverkad inom riket, skall uttagas varuskatt. Talan om återbekommande av varuskatt kan därför ej upptagas av allmän domstol. Högsta Domstolen har på denna grund undanröjt rådhusrättens och hovrättens domar.

En stor del av de i motionerna gjorda uttalandena ha redan förut framförts i olika sammanhang och därvid bemötts av kontrollstyrelsen och Kronans ombud i processen. I fråga om vissa punkter hänvisas dessutom till styrelsens härjämte i avskrift fogade yttrande den 27 juli 1951 till Riksdagens justitieombudsman. Väsentligen beröres i motionerna frågan om Lifaco-varornas skatteplikt. Styrelsens uppfattning härutinnan belyses av bifogade utdrag ur Kronans inlaga till Högsta Domstolen i Lifaco-processen och av den ovan lämnade redogörelsen för händelseförloppet. Såsom av denna redogörelse framgått har en enhällig Regeringsrätt godkänt generaltullstyrelsens och kontrollstyrelsens samstämmiga uppfattning att varorna voro skattepliktiga. Enligt svensk rätt, sådan denna tolkats av Högsta Domstolen, äga dessa myndigheter allena pröva och avgöra ärenden av hithörande slag.

Både kontrollstyrelsens och Regeringsrättens beslut innefatta uppenbarligen endast en tolkning av varuskatteförordningen av samma art som lagtolkning i allmänhet. Påståendet att de ifrågavarande varorna icke skulle blivit skattepliktiga omedelbart genom förordningen utan först genom kontrollstyrelsens beslut saknar följaktligen allt berättigande. Det kan därför ej heller anses såsom oriktigt, att skatt påförts från och med dagen för förordningens ikraftträdande.

Numera äger Kungl. Maj:t befogenhet att medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt, om synnerliga skäl föreligga därtill. Med stöd av detta bemyndigande till skälighetsprövning har ett belopp av 35 000 kronor restituerats till Lifaco. En ansökan om ytterligare restitution avslogs däremot av Kungl. Maj:t den 29 september 1950. Det måste förutsättas, att Kungl. Maj:t därvid noga beaktat alla de omständigheter, som kunnat inverka på frågan i ena eller andra riktningen. Vid beslutets meddelande var nämligen all utredning i beskattningsärendet och domstolsprocessen tillgänglig för Kungl. Maj:t. Något nytt material, som skulle vara ägnat att föranleda ett ändrat bedömande, har därefter icke tillkommit.

I detta ärendes handläggning ha, förutom undertecknad överdirektör, deltagit byråcheferna Karnell och Thulin, därvid Thulin varit föredragande.

Stockholm den 29 oktober 1951.

H. Älmeby.

Rolf Herlitz.

Till Riksdagens Justitieombudsman.

Genom remiss den 27 juni 1951 har Kungl. Kontrollstyrelsen anmodats avgiva yttrande över en av jur. kand. F. H. Wallin till Eder gjord anmälan mot styrelsen i anledning av innehållet i en av professorn H. G. F. Sundberg författad artikel, vilken intagits i Stockholms-Tidningen den 6 mars 1951.

Med anledning härav får kontrollstyrelsen, med återställande av remisshandlingarna, anföra följande.

I tidningsartikeln behandlas, med reservation för riktigheten, vissa uppgifter, som lämnats i en av herr Lindberg m. fl. vid 1951 års riksdag i andra kammaren väckt motion, nr 182, om återbäring till Lifaco aktiebolag av till statsverket erlagd varuskatt m. m. Kontrollstyrelsen skulle sålunda bl. a., innan talan mot Lifaco om ansvar för underlåtenhet att göra anmälan till kontrollstyrelsen enligt 5 § varuskatteförordningen anhängiggjorts vid rådhusrätten i Stockholm, ha hänvänt sig till Statens livsmedelskommission med begäran, att denna skulle avstänga Lifaco från råmateriallicenser, varigenom bolaget skulle ekonomiskt strypas.

Med anledning av detta påstående må erinras därom, att varuskatten avseende choklad- och konfityrvaror utgjorde en fortsättning i begränsad omfattning av industrisockerskatten, som uttogs för tiden 1 januari 1940—25 maj 1941. För kontrollen av att ifrågavarande skatt — för vilken kontrollstyrelsen var beskattningsmyndighet — behörigen erlades ansågs det självfallet, att kontrollstyrelsen hos livsmedelskommissionen och densamma underställda kristidsorgan inhämtade uppgifter bl. a. om medgivna socker-tilldelningar. I fall där skattskyldig underlät att erlagga upplupen skatt ägde kontrollstyrelsen göra framställning om omedelbar utmätning av skatten, därvid livsmedelskommissionen under hand underrättades om förhållandet. Enahanda har fallet varit vad gäller kontrollen över varuskattepliktiga tillverkare under den tid handelsregleringen av socker varit gällande. Enligt 7 § förordningen om varuskatt må kontrollstyrelsen för tillverkare av varuskattepliktiga varor, vilken underlåter erlagga upplupen, till betalning förfallen skatt, meddela förbud tills vidare till dess skatten guldits att förfoga över skattepliktig vara av egen tillverkning ävensom föranstalta om omedelbar utmätning av skatt, som icke erlagts inom föreskriven tid. I fall där tillverkare meddelats dylikt förbud eller utmätning blivit aktuell, underrättade kontrollstyrelsen livsmedelskommissionen här- om, detta med hänsyn till kommissionens uppgift att på det med anseende till landets försörjning lämpligaste sättet fördela tillgängliga kvantiteter av

handelsreglerade varor. Vad angår Lifaco har förbud, som nu sagts, icke vid något tillfälle meddelats av kontrollstyrelsen, ej heller har utmättningsförfarande förekommit. I samband med de förhandlingar, som under hösten 1941 och våren 1942 fördes mellan kontrollstyrelsen och Lifaco angående inbetalningen av bolagets dåvarande skatteskuld å omkring 86 000 kronor och då fråga om utmätning av beloppet blev aktuell, underrättades livsmedelskommissionen under hand om förhållandet. Från kontrollstyrelsens sida kunde därvid givetvis icke begäras och begärdes ej heller, att livsmedelskommissionen till följd av meddelandet skulle vidtaga viss åtgärd, såsom avstängning från råvarutilldelning.

I förenämnda tidningsartikel uttalas vidare, att det gjorts gällande, att kontrollstyrelsen av Lifaco fordrat skatt för varor, ehuru andra tillverkare av liknande varor icke avkrävts skatt.

Kontrollstyrelsen har under den tid, varuskatt för choklad- och konfityrvaror hittills utgått, med till buds stående möjligheter sökt tillse, att varuskatt blivit erlagd för varuskattebelagda varor. Det må emellertid erinras därom, att redovisningen och erläggandet av varuskatt grundar sig på ett lagstadgat anmälnings- och deklarationsförfarande till kontrollstyrelsen. Enligt 5 § varuskatteförordningen föreligger sålunda anmälningskyldighet till kontrollstyrelsen för den som bedriver skattepliktig tillverkning. Sedan sådan anmälan gjorts, har vederbörande i egenskap av tillverkare i förordningens mening att i viss ordning deklarerar och erlagga skatt för sin tillverkning av skattepliktiga varor. Tillverkare, som uraktlåter att göra föreskriven anmälan till kontrollstyrelsen, ävensom hos styrelsen anmäld tillverkare, vilken underlåter att i deklaration för beskattning uppgiva viss del av sin skattepliktiga tillverkning, kan bli i tillfälle att under viss tid — med risk likväl för betalningsskyldighet vid upptäckt — försälja skattepliktig vara utan hänsynstagande till skattekostnaden. Vissa möjligheter till skatteundandräkt föreligga sålunda. Detta förhållande sammanhänger givetvis med kontrollapparatusens av kostnadsskäl relativt begränsade ram. Det har heller icke förutsatts, att kontrollen skulle bli fullständig, något som gäller icke blott i fråga om den indirekta beskattningen i allmänhet utan även — och i måhända än högre grad — beträffande den direkta beskattningen. I Kungl. Maj:ts proposition nr 237 till 1941 års riksdag med förslag till förordning om varuskatt m. m. har föredragande departementschefen (sid. 35) i fråga om kontrollverksamheten anfört bl. a.:

I det föregående har framhållits, att den nya tillverkningsskatten, såvitt angår inom riket framställd vara, efter de av mig förordade förenklingarna av varuförteckningen i huvudsak kommer att sammanfalla med den typ av konsumtionsskatt, som redan utgår för malt- och läskedrycker. Under sådana förhållanden saknas enligt min uppfattning anledning att överväga någon annan utformning av tillverkningsskatten än den på nämnda områden förut beprövade. Jag biträder sålunda den ståndpunkten, att beskatt-

ningen av inom riket tillverkad vara bör ställas under uppsikt av kontrollstyrelsen och grundas på ett deklarationsförfarande med stickprovskontroll å tillverkning och bokföring från kontrollmyndighetens sida.

Riktigheten av påståendet att kontrollstyrelsen skulle ha avkrävt Lifaco skatt för försäljningen av varor, för vilka andra tillverkare icke behövt erlägga skatt, bestrides, såvitt därmed avses, att kontrollstyrelsen med kännedom om förhållandet underlätit att uttaga skatt hos de andra tillverkarna. Därest med ifrågavarande påstående åsyftas styrelsens behandling i skattehänseende av tillverkning och försäljning av s. k. pomosingelé (Lifacos produkt benämnd »Specialgelé nr 1») — för vilken varuskatt av Lifaco skulle erläggas till följd av den lydelse den vid varuskatteförordningen fogade varuförteckningen hade före den 1 mars 1948 och för vilken vara skatteplikt icke förelåg i fall där densamma inom bageri- och konditorinärningen framkom såsom ett led i tillverkningen av skattefria bakverk — får styrelsen erinra, att detta spörsmål varit föremål för behandling i regeringsrätten och bl. a. även under den av Lifaco mot Kungl. Maj:t och Kronan förda processen. Kontrollstyrelsen har beträffande skatteplikten för nu avsedd vara i utlåtande den 23 februari 1944 över besvär av Lifaco rörande skattepåföring för försäljningen av sådan vara anfört bl. a. följande:

Klagandebolaget har vidare velat göra gällande, att dess Specialgelé nr 1 vore att betrakta såsom allenast halvfabrikat, och att densamma av denna anledning icke borde beläggas med varuskatt, då i annat fall alla de konditorer och bageriådkare, som själva tillreda liknande geléer för garnering och utsmyckning av icke skattepliktiga tårter och bakverk, skulle vara skyldiga att erlägga varuskatt för dylik tillverkning. Enligt kontrollstyrelsens mening utgör visserligen nyssnämnda Specialgelé nr 1 ett halvfabrikat men är att betrakta såsom en försäljningsfärdig produkt, som ur tulltaxerings- och varuskattesynpunkt är att hänföra till begreppet konfityrer. Sådan gelé åter, som tillredes av konditorer och bageriådkare, framkommer icke såsom en självständig vara. Gelé tillverkningen i sistnämnda fall är nämligen att anse allenast såsom ett arbetstempo i tillverkningen av bakverk, vilket förhållande tydligt angives i det vid besvären fogade, av Sveriges Konditorförening den 25 januari 1944 härom avgivna utlåtandet. Av detsamma framgår vidare, att dylik av konditorerna själva tillverkad gelémassa gjutes eller penslas på ifrågakommande bakverk, samt att densamma icke utgör en färdig gelé, förrän den stelnat å bakverket. Den färdiga geléen ingår alltså redan i en icke skattepliktig vara, varför någon beskattning av geléen icke kan komma i fråga.

Påståendet att kontrollstyrelsens tjänstemän vid inspektion hos Lifaco skulle ha förklarat en vara utgöra ett typiskt exempel på skattefri vara men att styrelsen icke förty senare retroaktivt skattebelagt den, är riktigt. Detta förhållande har även i processerna mellan Lifaco och statsverket uppmärksamrats och icke bestritts från styrelsens sida. Det är givetvis otillfreds-

ställande, att felaktig information lämnats av enskilda tjänstemän hos styrelsen. Dessas uttalanden få dock endast anses vara uttryck för vederbörandes personliga uppfattning i frågan och kan icke binda styrelsen, vilkens beslut i skattefrågor enligt gällande instruktion fattas av överdirektören i närvaro av vederbörande byråchef eller i vissa fall av vederbörande byråchef. Kontrollstyrelsen delade icke tjänstemännens uppfattning i denna fråga och Lifaco blev författningsenligt påfört skatt för ifrågavarande produkt. I den mån Lifaco lidit ekonomisk förlust genom att lita på tjänstemännens uppgift i förevarande fall, torde emellertid gottgörelse därför få anses ha erhållits genom Kungl. Maj:ts beslut den 15 juni 1945, enligt vilket Lifaco beviljades återbäring av erlagd skatt med 35 000 kronor.

Vad slutligen beträffar det i tidningsartikeln intagna, av Lifaco gjorda påståendet, att kontrollstyrelsen skulle ha hotat viss annan tillverkare med utökning av ett skattekrav, därest vederbörande överklagade ett av styrelsen fattat beslut, har styrelsen överhuvud icke kännedom om något ärende eller mål av denna art.

Stockholm den 27 juli 1951.

H. Älmeby.

/ Eric Lundholm.

Till Konungen.

I revisionsmålet mellan Kungl. Maj:t och Kronan, å ena, samt Lifaco Livsmedels Fabrikations Aktiebolag, å andra sidan, angående varuskatt, i vilket mål Eders Kungl. Maj:ts och Rikets Svea Hovrätt den 24 februari 1948 meddelat dom, får jag å Kronans vägnar i underdånighet anföra ytterligare följande.

Innehavarna av Sundberg och Jägerskiölds Juridiska Byrå, som utföra Lifacos talan i målet, ha icke blott i målet utan även i tryckta skrifter beträffande domstolarnas obundenhet av administrativa myndigheters beslut energiskt förfäktat åsikter som icke överensstämmer med vad som tidigare ansetts gälla. Dessa nya åsikter ha heller icke vunnit anklang hos andra juridiska författare, och särskilt efter en av professorn Nils Herlitz i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1947 publicerad uppsats, »Till frågan om RB 10: 26», torde det vara onödigt att i detta sammanhang närmare ingå på de av Sundberg och Jägerskiöld framförda teorierna. Ett särtryck av Herlitz' uppsats bifogas.

I slutet av uppsatsen har Herlitz (s. 328 ff) i korthet berört frågan huruvida domstol, även om den icke ägde pröva rättsanspråk som grundades direkt på offentlighetslagstiftning, likväl kunde anses behörig att pröva

en talan som icke i första hand grundades på sådan lagstiftning utan på allmänna rättsregler om skadestånd eller om *condictio indebiti* eller obehörig vinst. Herlitz är benägen att medgiva möjligheten härav men framhåller med skärpa, att en sådan anordning ej får leda till att kompetensfördelningen mellan domstolar och förvaltningsmyndigheter på en omväg upphäves.

Denna synpunkt förtjänar att framhållas, enär Lifaco — efter att i det längsta ha sökt undgå att angiva arten av sin talan — till en tid rubricerat densamma även såsom anspråk på skadestånd för att numera, i kontraduktionen, angiva den såsom »ersättning för varuskatt».

Överhuvud måste emellertid bestridas att Lifacos talan, sådan den här föreligger, angår annat än den av Regeringsrätten slutgiltigt prövade frågan om skyldighet för Lifaco att erlagga varuskatt för i målet ifrågakomna varukvantiteter. Sedan Lifaco i skatteprocessen bestritt skatteplikt för varorna och på sådan grund yrkat befrielse från skatt, påstås nu, alltjämt på samma grund, rätt att återbekomma erlagda skattebeloppet. Att den skattskyldige i ett sådant mål tilläventyrs kan argumentera, att Kronan genom det förment oriktiga skattebeslutet skulle ha gjort en obehörig vinst, motsvarande skattebeloppet, kan icke inverka på frågan om domstolens behörighet. Målet måste även i sådant fall anses röra enbart »kronans varjehanda ingälder», och talan därom är uteslutande förbehållen de administrativa myndigheterna.

Om sålunda Lifacos talan i förevarande mål redan på sådan grund icke bort upptagas till prövning, tillkommer, om man så vill, såsom ytterligare skäl för avvísning, att saken rättskraftigt avgjorts av den därtill behöriga myndigheten.

Med utgångspunkt från att Kungl. Maj:t har att, utan hinder av underdomstolarnas tidigare avgöranden i behörighetsfrågan, taga ställning till avvísningsfrågan i hela dess vidd, hemställes under återopande av det nu anförda, att Lifacos talan förklaras icke skola hava upptagits till prövning samt att förty underdomstolarnas avgöranden i saken måtte undanröjas.

Med hänsyn till den ståndpunkt som underdomstolarna intagit till avvísningsgrunderna nödgas Kronan emellertid i det följande ingå även på själva sakfrågan.

De domskäl, som anförts i Hovrättens i målet meddelade dom, äro enligt Kronans mening i följande avseenden oriktiga.

Hovrätten konstaterar till en början med fog att det av varuskatteförteckningens hänvisning till tulltaxeförteckningen följer att varubeteckningarna i varuskatteförteckningen, där annat ej särskilt angivits, äro av samma innebörd som motsvarande beteckningar i tulltaxeförteckningen, med den tolkning dessa givits i praxis vid tulltaxans tillämpning.

Hovrätten konstaterar vidare med fog att varuhandboken måste anses innefatta tillförlitlig uppgift om praxis vid tulltaxans tillämpning och att

2 — *Bihang till riksdagens protokoll 1951. 6 saml. Nr 202.*

varuhandbokens innehåll följaktligen bör ligga till grund för tolkningen av varubeteckningarna i varuskatteförteckningen.

När hovrätten emellertid i fortsättningen anför att vissa varors hänförlighet till konfityrer icke kan utläsas av varuskatteförteckningen, tulltaxeförteckningen eller varuhandbokens anvisningar och tillägger denna omständighet avgörande betydelse, vill det synas som om hovrätten hade förbisett att varuhandboken givetvis icke kan lämna upplysning om *all* praxis vid tulltaxeförteckningens tillämpning. Den hänsyn till praxis beträffande tulltaxeförteckningens tillämpning, som enligt hovrättsdomens andra stycke skall tagas vid tolkningen av varuskatteförteckningen, kan ju icke rimligen vara inskränkt till vad som blivit i tryckt skrift publicerat om denna praxis; oavsett huruvida en sådan inskränkning kunde komma i betraktande i samband med frågan om de subjektiva rekvisiten för skattskyldighet, är den i varje fall oberättigad när det gäller en objektiv tolkning av varuskatteförteckningens varubeteckningar.

I fjärde och femte styckena av domen angiver hovrätten fyra särskilda omständigheter, om vilka hovrätten konstaterar att de i och för sig icke äro tillräckliga att enligt författningarna eller de upplysningar om praxis, som kunna inhämtas ur varuhandboken, göra varor hänförliga till konfityrer. Dessa fyra omständigheter äro:

- 1) att varan är ett surrogat eller annat ersättningsmedel för konfityr;
- 2) att varan utgör en blandning av varor, vilken är avsedd att ingå som beståndsdel vid tillverkning av konfityrer;
- 3) att varan utgör en blandning av varor vilken är avsedd att användas till färgning eller annat prydnad av konfityrer; samt
- 4) att varan till smak och konsistens är sådan att den, anbragt å konfityrer, kan utan nämnvärd olägenhet förtäras tillsammans med dem.

Vad hovrätten konstaterar beträffande dessa fyra omständigheter är i nu ifrågavarande sammanhang betydelselöst, med hänsyn till att *ingen av parterna gjort gällande att någon av de nämnda omständigheterna skulle göra varorna hänförliga till konfityrer*. Vad som från Kronans sida härvidlag påståtts är endast att ingen av de nämnda omständigheterna kan *betaga* varorna egenskapen av konfityrer. Den omständighet, som Kronan åberopat för att varorna äro konfityrer, är följande: Enligt tulltaxeförteckningen och fast praxis vid dess tillämpning avses med konfityrer sockerhaltiga, till njutningsmedel avsedda produkter av livsmedelsindustri, fränsett drycker. De omstämda varorna äro av denna beskaffenhet och de äro därför hänförliga till konfityrer.

På denna punkt säger emellertid hovrättsdomen ingenting. När hovrätten i fortsättningen konstaterar att de flesta av de omstämda varorna »uppenbarligen icke kunna vara beskattningsbara konfityrer» sker detta endast efter »beaktande» av vad som anförts under de fyra omständigheterna och efter en notering att dessa varor icke motsvara de i tulltaxeför-

teckningen, varuskatteförteckningen eller varuhandboken angivna exemplen. Frågan huruvida varorna äro sådana som enligt praxis vid tulltaxans tillämpning hänföras till konfityrer har sålunda tappats bort.

Att ingen av de fyra uppräknade omständigheterna kan *betaga* varornas egenskapen av konfityrer har förut berörts. Och det är oriktigt att varorna icke skulle motsvara de i varuskatteförteckningen och varuhandboken angivna exemplen. I det enda väsentliga avseendet, nämligen att vara sockerhaltiga, till njutningsmedel avsedda produkter av livsmedelsindustri, överensstämma *samtliga* varor med *samtliga* exempel. Dessutom råder även i fråga om speciella egenskaper överensstämmelse, sålunda i fråga om egenskapen »kladdighet» eller »att icke kunna tagas med fingrarna» med exemplen syltad ingefära, gelépulver, lemonadpulver och glass, i fråga om egenskapen att vara halvfabrikat med exemplet »sockergryn, innehållande 85 % socker och 15 % stärkelse samt avsedda för garnering av konditorivaror», samt i fråga om egenskapen att icke njutbart kunna förtäras i det skick vari varan säljes med exemplen gelépulver och lemonadpulver. Det finnes i själva verket icke *någon* egenskap hos Lifacos ifrågavarande varor som icke återfinnes hos *något* av varuhandbokens exempel på konfityrer. Hovrätten har tydligen underkänt Lifacos ståndpunkt att varuskatteplikt skulle föreligga endast för de i varuskatteförteckningen angivna exemplen på konfityrer, men om man samtidigt skulle uppställa ett krav på »mot-svarighet» till de givna exemplen och driva detta krav så långt som gjorts enligt hovrättsdomen, så skulle resultatet likväl bliva att en viss vara måste *i alla avseenden* överensstämma med *ett* av de givna exemplen för att varuskatteplikt skulle föreligga, vilket vore detsamma som att fordra att varan uppräknats bland exemplen. Hovrätten synes ej heller i detta sammanhang hava beaktat att angivandet av exempel på *vissa* konfityrer i såväl varuskatteförteckningen som i varuhandboken skett i det praktiska syftet, att beträffande just dessa konfityrer undanröja tvivel om skatteplikt och tullplikt. Återfinnes en viss vara bland exemplen, behöver tvekan icke föreligga; återfinnes den icke så innebär detta endast att exemplen icke givit svar på frågan och att denna därför måste besvaras utan hjälp av exemplen. Konfityrer av den art som de omstämda Lifaco-produkterna utgöra en så ringa bråkdel av de skattepliktiga konfityrerna att de icke lämpligen kunnat medtagas bland varuskatteförteckningens exempel på de vanligaste konfityrerna. Likaledes importeras sådana varor i så ringa utsträckning, att det icke ansetts praktiskt att angiva dem i varuhandbokens exempelsamling. Att de oavsett detta i tulltaxehänseende behandlas som konfityrer har till fullo utretts.

Beträffande Lifaco glaseringsgelé föreligger i hovrättens dom ett misstag såtillvida att det icke varit med hänsyn till den ringa halten av fruktmassa som denna vara av Kontrollstyrelsen och Regeringsrätten ansetts hänförlig till nr 302. Det har i stället berott på att den kan skäras i bitar och därför,

trots den för hänförlighet till nr 310 i och för sig tillräckliga mängden fruktsubstans, icke kan hänföras till de i nr 310 särskilt nämnda konfityrerna (sylv, hushållsmarmelad etc.) utan blivit att hänföra till nr 302.

Vad i hovrättsdomen anföres till stöd för att Lifaco-massa icke skulle vara hänförlig till nr 298 kan här lämnas åsido, då den i varje fall varit skattepliktig såsom hänförlig till nr 299: 1 i de fall då den haft tillsats av choklad, och till nr 302, då sådan tillsats saknats.

Utöver det nu berörda anför hovrätten såsom motiv för att Kronan skulle vara återbetalningsskyldig i fråga om skattebeloppen för Lifaco-massan, garneringsgeléerna, glaseringsgeléet och specialgelé nr 1 att

»den riksdagen enligt gällande grundlag ensam tillkommande rätt att beskatta icke kan överlåtas vare sig å Kungl. Maj:t eller annan stats- eller förvaltningsmyndighet och vederbörande kontrollmyndighet följaktligen icke kan på grund av något densamma givet bemyndigande för Kronans räkning uttaga skatt för annan vara än sådan som genom varuskatteförordningen skattbelagts.»

Den tolkning, som hovrätten här givit den åberopade grundlagsbestämmelsen, förefaller att vara ny. Förut har denna bestämmelse aldrig ansetts innefatta förbud mot att till stats- och förvaltningsmyndighet samt Kungl. Maj:t överlåta *tillämpningen* av vederbörligen tillkomna beskattningsbestämmelser. I K. Hagman: Sveriges Grundlagar, utgiven 1902, anföres i kommentaren till § 57 regeringsformen: »*Skattläggningar* och *tiondesättningar* ske emellertid genom statens ämbetsmän, hvarvid, om ämbetsman gör sig skyldig till olagligt åläggande af skatt eller tunga på konungens undersåtar, detta anses som brott i ämbetet (se str.-l. 25: 9). *Twister i beskattningsfrågor*, t. ex. besvär öfver markegångssättning (R. F. § 75 anm.) och bevillningstaxering, upptagas och afgöras af förvaltande myndigheter och slutligen af konungen i statsrådet.»

Hovrättens åsikt att Kontrollstyrelsen på grund av bestämmelsen i § 57 regeringsformen icke »kan» på grund av något densamma givet bemyndigande uttaga skatt för annan vara än sådan som genom varuskatteförordningen skattbelagts är riktig endast såtillvida att ingen beskattningsmyndighet »kan», oavsett stadgandet i § 57 regeringsformen, uttaga skatt i strid mot lag, om med ordet »kan» åsyftas den materiella befogenheten. Däremot är uttrycket oriktigt om hovrätten med detsamma velat göra gällande att ett av vederbörlig beskattningsmyndighet i behörig ordning träffat avgörande i en beskattningsfråga skulle äga rättskraft endast i den mån avgörandet är materiellt riktigt. Det skulle innebära bland annat att varje regeringsrättsutslag i taxeringsmål kunde göras illusoriskt i den mån Regeringsrättens åsikt i skattefrågan icke skulle delas av de allmänna domstolarna, samt att en enligt beslut av Generaltullstyrelsen eller Regeringsrätten erlagd tull skulle kunna återvinnas genom rättegång mot Kronan vid allmän domstol om domstolen skulle anse att Generaltullstyrelsen eller Regeringsrätten icke haft fullgoda skäl för att anse varan tullpliktig.

I fråga om Lifacos s. k. garneringsfrukter kommer hovrätten till ett annat resultat, nämligen att det genom Kontrollstyrelsens och Regeringsrättens beslut i varuskatteärendena blivit avgjort, att »dessa varor äro skattepliktiga konfityrer». Till detta resultat kommer hovrätten på den grund att frågan huruvida dessa varor äro hänförliga till nr 302 (skattepliktiga) eller nr 310—311 (skattefria) skall avgöras enligt en under nr 310—311 i varuhandboken införd anvisning, och att det »i dylikt fall, då vara sålunda är hänförlig till ettdera av två statistiska nummer, och det icke av gällande föreskrifter och anvisningar uppenbarligen framgår till vilketdera den rätteligen hör», tillkommer skattemyndigheten att avgöra vart varan skall hänföras.

Hovrätten synes här ha förbisett, att en vara *alltid* är hänförlig till något statistiskt nummer, om ej till annat, så till nr 2 088. Om beträffande garneringsfrukterna är fråga om gränsdragning mellan nr 302 och nr 310—311, så är även i de andra fallen fråga om en gränsdragning mellan nr 302 och något annat nummer, och det torde vara uppenbart att området för skattemyndigheternas behörighet att träffa självständiga rättskraftiga avgöranden icke kan fastställas på detta sätt.

Sedan hovrätten konstaterat att genom Kontrollstyrelsens och Regeringsrättens beslut blivit avgjort att Lifacos garneringsfrukter äro skattepliktiga konfityrer, finner hovrätten likväl Kronan vara återbetalningsskyldig för de för dessa varor erlagda skattebeloppen. Detta grundas på att varuskatten är en konsumtionskatt, som skall erläggas av tillverkaren men av denne skall kunna övervältras på köparen genom en motsvarande höjning av priset. Hovrätten åberopar vidare att tillverkaren icke skulle äga göra tillägg till varupriset med mindre skattskyldighet för varan föreligger, samt att Lifaco i förevarande fall icke kunnat på förhand med bestämdhet avgöra huruvida varuskatteplikt föreläge. På grund härav kan enligt hovrätten »det av Regeringsrätten i saken träffade avgörandet icke vinna tillämpning förrän från den dag beslutet meddelats».

Även på denna punkt äro hovrättens domskäl enligt Kronans mening i åtskilliga avseenden oriktiga. Sålunda synes hovrätten ha förbisett — förutom att prisstoppbestämmelserna trädde i kraft först i oktober 1942 — att genom ett Kontrollstyrelsens eller Regeringsrättens beslut aldrig kan vinnas ett rättskraftigt avgörande huruvida visst varuslag generellt är skattepliktigt eller icke. Beskattningsmyndigheten kan rättskraftigt avgöra att en skedd tillverkning av viss kvantitet av en vara föranleder skattskyldighet, och kan såsom *domskäl* vid detta avgörande ange att varan tillhör ett skattepliktigt varuslag. Men detta domskäl vinner icke laga kraft. Det har praktisk betydelse såsom prejudikat i detta ords allmänna betydelse, men formellt föreligger intet hinder för Regeringsrätten att förklara en viss skedd tillverkning skattefri, ehuru en tidigare tillverkning av samma vara belagts med skatt och vice versa. Hovrättens yttrande att Regeringsrättens avgörande »icke kan vinna tillämpning förrän från den dag be-

slutet meddelats» innebär därför att beslutet överhuvudtaget ej skulle kunna vinna tillämpning, ty Regeringsrättens beslut avser endast de individuella varor, som omnämnas i beslutet, och har ingen verklig rättskraft i fråga om ytterligare varor, även om dessa skulle vara av exakt samma slag. Beträffande sådan ytterligare tillverkning är beslutet visserligen ett prejudikat men konstituerar icke res judicata; Regeringsrätten är liksom Högsta Domstolen oförhindrad att avvika från tidigare antagen rättsgrundsats eller lagtolkning.

Om Lifaco i förevarande fall försummat att kompensera sig för sin varuskatteplikt genom att uttaga högre pris för varan, så är detta i varje fall en omständighet som icke kan inverka på skattskyldigheten. Någon *skyldighet* att övervältra skattebördan på köparen föreligger icke. Ej heller finnes någon bestämmelse att ett eventuellt tillägg till varupriset skall exakt motsvara skattebeloppet. Tillverkaren kan efter eget skön själv bära varuskatten eller inkorporera den i priset, och den omständigheten att en rörelseidkare icke kan på förhand avgöra omfattningen av sin av rörelsen föranledda skattskyldighet kan här lika litet som i andra fall rätteligen föranledda skattefrihet för honom.

Vad beträffar hovrättens ogillande av Lifacos yrkande å utbekommande av de speciella beloppen å tillsammans kronor 31:56 är detta förklarligt såvitt angår den del därav, som belöper å garneringsbär, men synes i övrigt icke vara förenligt med hovrättens ståndpunkt. Oavsett att Lifaco i fråga om dessa små kvantiteter icke lidit någon skada genom skattebetalningen skulle ju enligt hovrättens ståndpunkt jämväl ifrågavarande skattebelopp obehörigen ha tillförts Kronan och Kronan därför enligt hovrättens motivering beträffande de övriga tillverkade varorna av detta slag vara skyldig att återgälda dem.

Hovrättsledamöterna Lundin och Asplund ha anfört en skiljaktig motivering. De ha funnit det vara genom Regeringsrättens utslag slutligt avgjort beträffande samtliga ifrågakomna produkter »att sagda varor i och för sig äro skattepliktiga». Däremot anse de att skattskyldighet för just den skedda tillverkningen icke förelegat, emedan det icke kan »läggas bolaget till last som försummelse, att bolaget icke, såsom rätteligen bort ske, avgivit någon anmälan om tillverkningen och att bolaget underlåtit att vid varornas försäljning uttaga varuskatt av köparna».

Om underlåtenheten att verkställa anmälan av subjektiva skäl varit mer eller mindre ursäktlig har detta givetvis kunnat inverka på frågan om straffansvar för försummad anmälan, men lika uppenbart borde vara att det icke kan inverka på skattskyldigheten. En underlåtenhet från Lifacos sida att genom pristillägg övervältra skattebördan på Lifacos köpare kan ju ej heller av någon läggas Lifaco till last; enligt vad ovan anförts har det varit Lifacos ensak att härvidlag träffa avgörande. Men det frapperande i den ifrågavarande motiveringen är att det i verkligheten förhåller sig tvärt emot vad dessa hovrättsledamöter antagit; ty genom Regeringsrättens

ifrågavarande beslut har Lifacos skyldighet att vidkännas just de skattebelopp, som i målet återkrävas, blivit slutligen avgjord, medan det där emot icke kan påstås hava blivit oåterkalleligen fastslaget genom besluten att de varuslag, som dessa varor tillhöra, även i beslut angående ytterligare tillverkning skulle anses vara skattepliktiga, oavsett att det med största sannolikhet kunnat antagas att så skulle komma att ske.

Kritik kan givetvis riktas mot ett beskattningssystem, enligt vilket bindande besked icke kan på förhand erhållas huruvida visst förhållande kommer att medföra skattskyldighet eller icke. Sådant system gäller icke blott beträffande varuskatten utan även beträffande de vanliga årliga skatterna, där det kan förorsaka olägenheter av ojämförligt större mått. I fråga om den numera upphävda allmänna omsättningsskatten gällde härvidlag ett särskilt förfarande, till vilket någon motsvarighet dock icke finnes i varuskatteförordningen. Bland annat för att motverka därav följande olägenheter infördes år 1945 i varuskatteförordningen bestämmelsen i 3 a §, varigenom åt Kungl. Maj:t gavs möjlighet att medgiva återbäring av varuskatt. Skulle det anses att de berörda olägenheterna med systemet därigenom icke blivit tillfredsställande undanröjda så kan rättelse vinnas endast lagstiftningsvägen. I detta sammanhang kan hänvisas till vad som anföres i sista stycket av Herlitz' förut åberopade uppsats.

Ehuru det enligt vad här ovan anförts är betydelselöst för målets avgörande, huruvida Regeringsrättens beslut beträffande Lifacos skyldighet att betala varuskatt äro materiellt riktiga, må dock erinras att så är fallet, enligt vad från Kronans sida tidigare blivit utrett i målet. En sammanfattande framställning av de omständigheter, som föranleda skattskyldighet för varorna, återfinnes i Kronans till Hovrätten ingivna, den 26 juni 1947 dagtecknade skrift. I en skrift av den 21 augusti 1947 avgav Lifaco ett genmäle. Detta bemöttes från Kronans sida endast muntligen, vid huvudförhandlingen i Hovrätten. Lifacos skrift innehåller i huvudsak endast ett upprepande av tidigare bemötta synpunkter, men för att påståendena icke skola stå oemotsagda bifogas här en del anteckningar rörande desamma.

För Kronans rättegångskostnader hos Eders Kungl. Maj:t yrkas ersättning med, utöver tidigare begärt belopp, 2 000 kronor i ombudsarvode.

Stockholm den 10 juni 1949.

U n d e r d å n i g s t

för KUNGL. MAJ:T OCH KRONAN

Sven Salmonson

enligt tidigare ingivet förordnande.

Bilagor: Icke här medtagna.